

0-793315

На правах рукописи



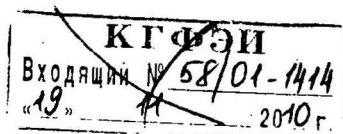
ЗАЙКА Вячеслав Степанович

**МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ И ОЦЕНКА
ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОЙ
ПОЛИТИКИ НЕФТЕГАЗОВЫХ
ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальности: 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Йошкар-Ола - 2010



Диссертация выполнена на кафедре финансов, денежного обращения и кредита ГОУ ВПО "Сургутский государственный университет Ханты-Мансийского автономного округа - Югры"

Научный руководитель - доктор экономических наук, доцент
Каратаева Галина Евгеньевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Гончаренко Любовь Ивановна

кандидат экономических наук
Нигматулина Эльмира Фаритовна

Ведущая организация - ФГАО ВПО "Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н.Ельцина"

Защита состоится 04 декабря 2010 года в 13⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17, Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 03 ноября 2010 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000665240

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

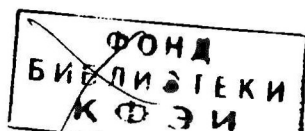
ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность исследования. Развитие рыночных отношений в России потребовало коренного изменения финансово-бюджетной системы страны. Место административного изъятия финансовых ресурсов всех предприятий и организаций государством с целью их перераспределения через бюджет заняла принятая во всем мировом сообществе система налогов и сборов. Становление принципиально иной модели взаимодействия государства и хозяйствующих субъектов в сфере налоговых отношений вызвало необходимость учета налоговой составляющей в общей экономической политике организаций. В связи с этим у организаций возникла необходимость формирования собственной налоговой политики, что в свою очередь породило множество проблем.

При рассмотрении практических вопросов формирования налоговой политики становится ясным, что их природа имеет глубокие методологические корни. В частности, отсутствует ясность в применении терминологии. Наличие множества различных трактовок понятия "налоговая политика", подходов к определению целей ее формирования и круга решаемых задач, свидетельствует о теоретической непроработанности вопросов формирования налоговой политики. Следует отметить, что поднятая проблема не является новой для мировой и русской налоговой науки. Еще в работах по налогообложению конца 19 века- начала 20 века В.А.Лебедева, М.И.Боголенова, И.Х.Озерова, И.И.Янжула и других русских налоговедов можно встретить термин "политика налогов". Первое осознанное употребление данного термина соотносится с формированием в период революционных преобразований новой экономической политики, финансовой и налоговой политик¹. В дальнейшем, рассмотрение проблем формирования налоговой политики происходило в рамках ее разработки на государственном уровне. Всплеск интереса к проблемам формирования налоговой политики организации обозначился в период налоговых реформ конца 90-х годов прошлого столетия. В отдельных работах стало появляться понятие "налоговая политика организации". Ее содержание в основном сводилось либо к оптимизации налогообложения, либо к элементам учетной политики для целей налогообложения.

Основная причина этого видится в том, что законодательством Российской Федерации определяется только учетная политика для целей налогообложения, как выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом Российской Федерации (далее по тексту - НК РФ) способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (ст. 11 НК РФ).

¹ Сокольников Г. Я. Финансовая политика революции: В 2 т. М.: Общество купцов и промышленников России, 2006.



Однако такая характеристика налоговой политики организации не отражает в полной мере комплекс мероприятий, который определяет понятие "политика", используемое для обозначения концепции и программы действий. Остаются нерешенными вопросы, касающиеся отраслевых аспектов налоговой политики организации, а также возможности ее использования в качестве инструмента управления налоговыми рисками.

Экономическая важность вопросов формирования налоговой политики организации с учетом ее отраслевых особенностей и практическая необходимость в разработке методического обеспечения оценки ее эффективности обусловили выбор темы диссертационной работы.

Степень изученности проблемы. Большой вклад в исследование общих принципов налоговой политики внесли основоположники финансовой науки У.Петти, Ф.Кенз, А.Смит, Д.Рикардо, Дж.Кейнс, Ж.Ж.Руссо, Ж.Сисмонди, Дж.Миль, А.Вагнер, а также русские ученые - налоговеды А.А.Соколов, А.А.Исасев, И.Х.Озеров, Н.И.Тургенев, И.И.Янжул, С.Ю.Витте, Л.П.Павлова, В.А.Кашин.

Вопросы формирования и реализации государственной и корпоративной налоговой политики находят отражение в работах отечественных ученых, таких как: Н.А.Адамов, А.В.Аронов, С.В.Барулин, В.В.Бочаров, О.Б.Веретенникова, Е.С.Вылкова, И.В.Горский, А.З.Дадашев, Н.В.Карп, В.А.Кашин, Е.А.Кирова, Т.А.Козенкова, М.И.Литвина, И.А.Майбуров, Д.Ю.Мельник, В.Г.Пансков, Н.В.Селезнева, Г.И.Хотинская, Д.Г.Черник, Т.Ф.Юткина и др.

Вопросы совершенствования налоговой политики в целях повышения эффективности налогового администрирования рассматриваются в работах А.В.Брызгалкина, Л.И.Гончаренко, М.Н.Карасева, А.Н.Медведева, О.А.Мионова, Ф.Ф.Ханафеева и др.

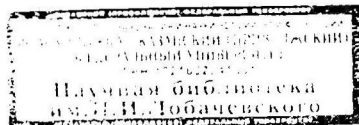
Проблемы формирования учетной политики для целей налогообложения раскрыты в работах А.С.Бакаева, В.В.Ковалева, Е.В.Никифоровой, В.Ф.Палия, В.И.Петровой, Я.В.Соколова, А.Е.Суглобова, В.И.Ткача, Л.З.Шнейдмана и др.

Однако, несмотря на большой интерес к исследованию проблем формирования налоговой политики организации, ее содержание как инструмента корпоративного управления в настоящее время еще мало изучено. Остаются нерешенными проблемы оценки эффективности налоговой политики организации с учетом отраслевой специфики и налоговых рисков. Актуальность и недостаточная изученность проблемы определили цель и задачи исследования.

Цели и задачи исследования. Цель исследования заключается в теоретическом обосновании процесса формирования налоговой политики нефтегазовой организации и разработке методического инструментария оценки ее эффективности.

В соответствии с поставленной целью, в работе решаются следующие задачи:

- раскрыть экономическое содержание налоговой политики организации на основе исследования трансформации категории "налоговая политика";
- определить этапы и принципы формирования налоговой политики организации и обосновать их содержание;



- представить характеристику моделей и определить соответствующие им методы формирования налоговой политики организации;
- выделить основные факторы, влияющие на процесс формирования налоговой политики нефтегазовой организации;
- выявить тенденции и дать оценку государственной налоговой политики в отношении нефтегазовой отрасли и определить обусловленность от нее налоговой политики нефтегазовой организации;
- разработать налоговую политику нефтегазовой организации;
- предложить методику оценки эффективности налоговой политики нефтегазовой организации;
- разработать методику оценки налоговых рисков реализации налоговой политики нефтегазовой организации.

Область исследований. Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта номенклатуры специальностей научных работников (экономические науки) ВАК 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит".

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и методические вопросы формирования налоговой политики нефтегазовой организации, как элемента общей экономической и финансовой политики организации. Объектом исследования выступает налоговая политика нефтегазовых организаций и инструментарий по оценке ее эффективности в системе корпоративного управления. Под нефтегазовыми организациями понимаются организации, основным видом деятельности которых является нефтегазодобыча - интегрированный комплекс производственных процессов поиска месторождений нефти и газа, разведки, обустройства и разработки открытых месторождений и реализации добытой продукции.

Теоретической и методической основой исследования выступили работы отечественных и зарубежных ученых, посвященные экономической теории, теориям налогов, корпоративного управления, финансам, налогообложению, финансовому анализу, учету и контролю.

В работе использованы материалы периодических изданий, ресурсы Интернет, законодательные и нормативные акты, данные учета и отчетности нефтегазовых организаций - крупнейших налогоплательщиков, статистическая отчетность Росстата РФ, отчетность Федеральной налоговой службы РФ.

В процессе исследования применялись следующие методы: наблюдение, анализ и синтез, методы системного и экономического анализа, диалектический, сравнительный и функциональный методы, что позволило обеспечить достоверность и обоснованность выводов и рекомендаций, предложенных в диссертации.

Научная новизна исследования заключается в разработке комплекса теоретических и организационно-методических вопросов формирования и оценки эффективности налоговой политики нефтегазовых организаций:

- представлена трансформация категории "налоговая политика" и на ее основе обосновано экономическое содержание налоговой политики организации;
- выделены этапы формирования налоговой политики организации, и опре-

делено их содержание в рамках налоговой стратегии и тактики, и в процессе оценки эффективности;

- сформулированы юридические, экономические и организационные принципы формирования налоговой политики организации, и раскрыто их содержание;

- показана взаимосвязь этапов формирования налоговой политики с выбором ее модели и методов, обоснован выбор модели налоговой политики для нефтегазовой организации в зависимости от реализуемой стратегии;

- выделены и обоснованы внутренние и внешние факторы, определяющие налоговую политику нефтегазовой организации;

- обосновано определяющее влияние государственной налоговой политики на формирование налоговой политики нефтегазовой организации, выявлены тенденции и дана оценка эффективности ее реализации на федеральном и региональном уровнях;

- разработана налоговая политика нефтегазовой организации, представленная в виде локального нормативного документа;

- разработана методика оценки эффективности налоговой политики нефтегазовой организации на основе выделения общих и частных показателей налоговой нагрузки и показателей, характеризующих эффективность использования налоговых льгот;

- предложена методика качественной оценки налоговых рисков реализации налоговой политики нефтегазовой организации на основе выделения критериев для оценки высокого, среднего и низкого риска.

Теоретическое значение полученных результатов состоит в развитии теоретических основ формирования налоговой политики организации, как инструмента реализации финансовой идеологии нефтегазовой организации.

Практическая значимость диссертации заключается в разработке методических рекомендаций, которые могут быть применены хозяйствующими субъектами (прежде всего нефтегазовыми организациями) для рационализации своих решений в сфере налогообложения, а также оценки эффективности сформированной налоговой политики.

Апробация работы. Основные результаты исследования по теме диссертации были доложены на региональных и межвузовских научно-практических конференциях. Наиболее существенные положения и результаты исследования автора нашли отражение в 10 публикациях авторским объемом 3,7 п.л., в том числе 3 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК (1,4 п.л.).

Содержащиеся в исследовании методики, рекомендации и практические разработки по формированию налоговой политики организации и оценке ее эффективности нашли применение в деятельности ОАО "Сургутнефтегаз", ООО "Киришинефтеоргсинтез", ООО "Катконевфть".

Научные разработки и методики используются в учебном процессе Сургутского государственного университета для методического обеспечения занятий по дисциплинам "Налоги и налогообложение", "Налоговый менеджмент", читаемым студентам специальности "Финансы и кредит".

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями, имеет следующее содержание:

Введение

1. Развитие понятия "налоговая политика", ее сущность и содержание

1.1. Трансформация категории "налоговая политика" и ее экономическое содержание

1.2. Этапы и принципы формирования налоговой политики организации

2. Методические особенности формирования налоговой политики в нефтегазовых организациях

2.1. Модели и методы налоговой политики организации

2.2. Внутренние и внешние факторы, определяющие налоговую политику нефтегазовых организаций

2.3. Налоговая политика государства в области налогообложения нефтегазовой отрасли и направления ее совершенствования

3. Формирование и оценка эффективности налоговой политики нефтегазовых организаций

3.1. Формирование налоговой политики нефтегазовой организации

3.2. Оценка эффективности налоговой политики нефтегазовой организации

3.3. Налоговые риски реализации налоговой политики нефтегазовой организации

Заключение

Список литературы

Приложения

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Трансформация категории "налоговая политика" и ее экономическое содержание. Учитывая, что в настоящее время налоговая составляющая занимает существенную долю в финансовых потоках организации, сфера налоговых платежей требует определенного управляющего воздействия, подкрепленного соответствующими теоретическими изысканиями. На основе анализа существующих в современной экономической литературе подходов к пониманию содержания налоговой политики организации и через рассмотрение общих категорий "налог", "политика", "стратегия", "тактика", "идеология", показана трансформация категории "налоговая политика" и обосновано ее содержание на уровне хозяйствующего субъекта, а также определено ее место в системе категорий финансового менеджмента (рис. 1). Сделано заключение, что налоговая политика организации является составной частью ее финансовой политики и основой для осуществления налогового менеджмента. *Налоговая политика организации определена как форма реализации идеологии и целеполагания в области налогов, представляющая собой программу, метод действий или сами действия, осуществляемые группой людей, управляющих организацией (собст-*

венниками, менеджерами), направленные на реализацию стратегических и тактических целей деятельности организации.



Рис 1. Место налоговой политики организации в системе категорий финансового менеджмента

Исходя из продолжительности периода и характера решаемых задач налоговая политика организации классифицирована на налоговую стратегию и налоговую тактику. Налоговая стратегия - это долговременный курс налоговой политики, рассчитанный на перспективу и предполагающий решение крупномасштабных задач развития организации. Налоговая тактика - это совокупность действий, осуществляемых в процессе текущей деятельности организации и направленных на реализацию целей налоговой политики.

2. Этапы формирования налоговой политики организации и их содержание. Налоговая стратегия и тактика организации реализуются посредством нескольких взаимосвязанных этапов (рис. 2). Формирование налоговой политики организации условно разделено в работе на 4 этапа:

- организационно-подготовительный (формируется аппарат, который должен организовывать всю работу по составлению налоговой политики и подготовить условия для ее выполнения);
- исследовательский (проводятся основные исследования: изучается налоговое законодательство, осуществляется сбор требуемой информации, разрабатываются аналитические таблицы, выбираются системы показателей);
- планово-разработочный (составляется план формирования основных элементов налоговой политики на основе налогового поля, внешних и внутренних факторов, определяющих элементы налоговой политики);
- основной (осуществляется расчет, анализ и управление налоговыми базами по группам налогов, объединенных по тем или иным признакам; установление и фиксация связей между налоговыми базами и группами налогов; формирование налоговых календарей; составление многовариантных налоговых моделей и определение критериев выбора оптимального варианта; оценка эффективности налоговой политики).



Рис. 2. Формирование налоговой политики организации

Выделены этапы функционирования организации. Показано, что элементы налоговой стратегии необходимо применять на любом этапе существования организации.

3. Принципы формирования налоговой политики организации и их содержание. Принимая управленческие решения при формировании эффективной налоговой политики организации, необходимо придерживаться определенных принципов, которые условно можно разделить на юридические, экономические и организационные (рис. 3).



Рис 3. Основные принципы налоговой политики организации

- *юридические:*

- принцип законности - неукоснительное и строгое соблюдение требований действующего законодательства при формировании налоговой политики, исчислении и уплате налогов. Данный принцип является основополагающим принципом налоговой политики организации;

- принцип обоснованности - любые действия в рамках налоговой политики должны разрабатываться таким образом, чтобы впоследствии можно было с легкостью обосновать их правомерность и целесообразность;

- принцип правильного документального оформления – недопустимость небрежности в оформлении или отсутствия необходимых документов реализации налоговой политики;

- принцип добросовестности - создание и сохранение имиджа добросовестного налогоплательщика.

- *экономические:*

- принцип разумности - применение грубых и необдуманных налоговых схем будет иметь только одно последствие – применение налоговых санкций со стороны государства;

- принцип адекватности затрат - выгода, получаемая от реализации направления налоговой политики организации, должна превосходить затраты, которые необходимо осуществить для реализации принятого решения;

- принцип комплексной налоговой экономии - выбрав метод снижения какого-либо налога, следует проверить, не приведет ли его применение к увеличению других налоговых платежей.

- *организационные:*

- принцип оперативности - разработанная организацией налоговая политика должна своевременно корректироваться с учетом всех изменений в действующем законодательстве. Уточняться должны не только основные направления налоговой политики, но и виды хозяйственных операций, а в отдельных случаях и направления хозяйственной деятельности организации. Должны учитываться не только изменения внешней среды, но и изменение представлений организации о своих внутренних приоритетах, ценностях и возможностях;

- принцип конфиденциальности - доступ к информации о фактическом предназначении и последствиях проводимых транзакций должен быть максимально ограничен: во-первых, отдельные исполнители и структурные единицы, участвующие в общей цепи, не должны представлять себе картину в целом, а могут руководствоваться только определенными инструкциями локального характера; во-вторых, должностные лица и собственники должны избегать отдавать распоряжения и хранить общие планы с использованием средств личной идентификации (почерк, подписи, печати и т.д.);

- принцип индивидуальности - только изучив все особенности деятельности организации, можно рекомендовать тот или иной метод налоговой политики. Механически переносить одну и ту же схему с одной организации на другую нельзя.

Кроме того, поскольку методики управления налогами в группе компаний и в одной организации несколько различаются в силу юридических, экономических и структурных аспектов, для построения эффективной налоговой политики группы компаний необходимо дополнительно придерживаться принципов приоритетности стратегических целей бизнеса, целостности, иерархии, интегрированности с общей системой управления группой компаний, структурности, согласованности и развития.

4. Взаимосвязь этапов формирования налоговой политики с выбором ее модели и методов, обоснование модели налоговой политики для нефтегазовой организации в зависимости от реализуемой стратегии.

Модель налоговой политики – это адаптированный в практике и доказавший свою результативность определенный образец (тип) налоговой политики, имеющий присущие только ему характерные черты (признаки) по объективному проявлению которых возможно отличить один образец политики от другого. Метод налоговой политики – это используемый прием (способ) практического решения поставленной цели налоговой политики. Соответствие этапов формирования налоговой политики с выбором модели и методов налоговой политики организации показано на рисунке 4.

В исследовании рассмотрены методические особенности формирования налоговой политики организации. Установлено, что основными методами являются налоговый учет (система сбора и обработки всей информации по производственной и непроизводственной деятельности организации для правильного исчисления налоговых обязательств) и налоговое планирование (совокупность плановых действий, объединенных в единую систему и направленных на максимальный учет возможностей оптимизации и минимизации

налоговых платежей в рамках общего стратегического, в том числе финансового планирования фирмы).

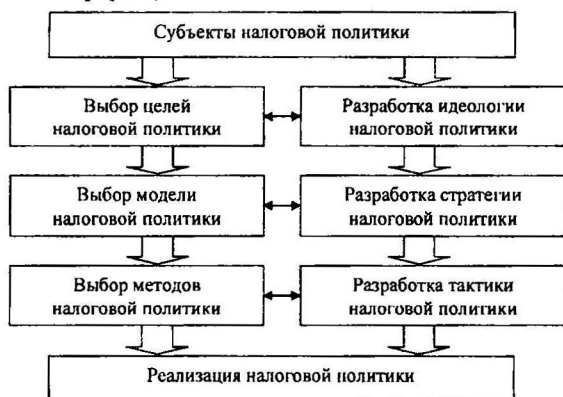


Рис. 4. Взаимосвязь этапов формирования с моделью и методами налоговой политики организации

Применение тех или иных методов во многом зависит от выбранной модели формируемой налоговой политики организации. Определены три модели налоговой политики: консервативная, умеренная, активная и соответствующие им методы (табл. 1).

Таблица 1. Соответствие моделей и методов налоговой политики организации

| Модель | Методы налоговой политики организации |
|---|--|
| Консервативная (умеренная, активная) | <ul style="list-style-type: none"> – постоянный мониторинг нормативно-правовой базы, связанной с налогообложением; – четкое и правильное (соответствующее законодательству) оформление первичных документов, являющихся информационной основой формирования налоговой базы; – изучение и освоение действующего налогового законодательства; – соблюдение сроков сдачи налоговых деклараций |
| Умеренная (активная) | <ul style="list-style-type: none"> – анализ налогового законодательства на предмет возможного и целесообразного использования налоговых льгот, предусмотренных законодательством; – формирование комплексной учетной политики организации, включающей правила ведения бухгалтерского, производственного, управленческого и налогового учета; – юридически грамотный подход к осуществлению договорной политики с учетом положений не только гражданского, но и налогового, бухгалтерского, трудового законодательства |
| Активная | <ul style="list-style-type: none"> – применение общих и специальных методов налоговой оптимизации с учетом взаимосвязи влияния друг на друга налоговых платежей; – наличие налогового бюджетирования; – применение решений, связанных с оптимизацией налоговых платежей с учетом сложившейся арбитражной практики |

На примере выбора метода амортизации показана процедура обоснования элементов налоговой политики организации. При рассмотрении активной налоговой политики обобщены методы налогового планирования, которые могут носить ситуационный и вариационный характер. Отмечено, что налоговое планирование ошибочно отождествляется с налоговой оптимизацией. Установлено разграничение между оптимизацией налогообложения (законным уменьшением налогов) и уклонением от уплаты налогов (незаконным уменьшением налогов). В работе обобщены методы оптимизации налоговых платежей. В их структуре выделены внутренние (реализуемые в рамках одного предприятия) и внешние (требующие создания или привлечения других юридических лиц) методы (рис. 5).

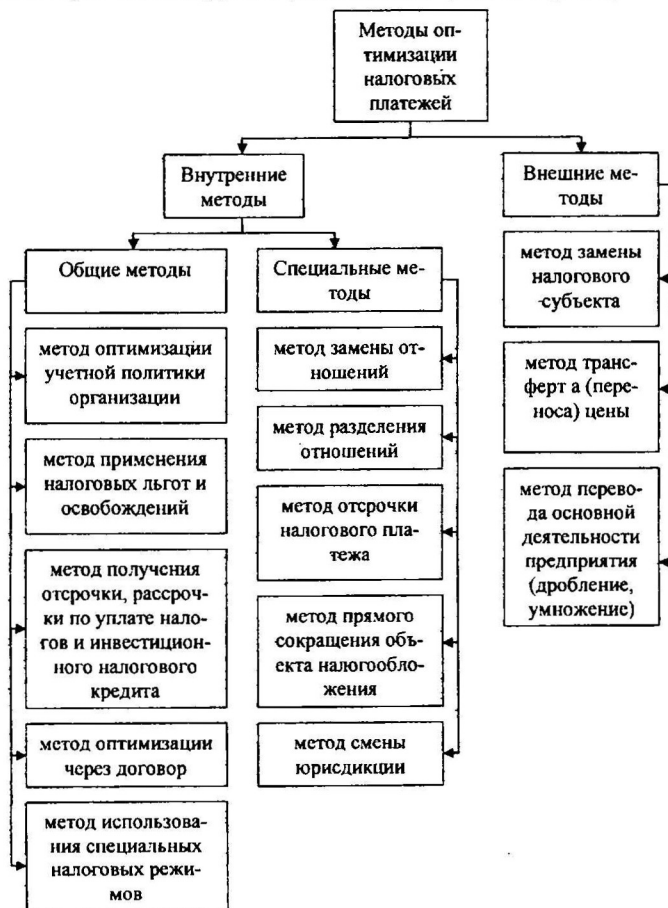


Рис. 5. Основные методы оптимизации налоговых платежей

Применение определенных методов зависит от выбранного вида налоговой политики организации, исходя из размера, системы налогообложения, стадии жизненного цикла хозяйствующего субъекта, а также на основании произведенных расчетов налоговой нагрузки и экономической эффективности применения отдельных методов, экспертизы их соответствия требованиям действующего законодательства, контролирующих органов и арбитражной практике.

5. Внутренние и внешние факторы, определяющие налоговую политику нефтегазовой организации. Внутренние факторы определены как условия, которые в наибольшей степени зависят от самой организации и обусловленные ее внутренними характеристиками. Отмечено, что не все внутренние факторы полностью контролируются руководством организации. Они могут существовать как данность, с которой налоговые менеджеры вынуждены считаться при формировании налоговой политики.

В числе *внутренних факторов* формирования налоговой политики нефтегазовой организации раскрыты следующие факторы:

1. Отраслевая специфика организации (определяет структуру налоговых платежей и отношение налоговых органов к отрасли в целом). Важность разработки налоговой политики в определенной отрасли во многом зависит от уровня налоговой нагрузки по данному виду экономической деятельности (табл. 2).

Таблица 2. Налоговая нагрузка по некоторым видам экономической деятельности, %

| Вид экономической деятельности | Налоговая нагрузка, % | | |
|--|-----------------------|----------|----------|
| | 2006 год ² | 2007 год | 2008 год |
| Всего | 11,6 | 14,4 | 13,5 |
| Добыча полезных ископаемых - всего | 45,1 | 54,8 | 46,0 |
| Добыча топливно-энергетических полезных ископаемых - всего | 49,4 | 60,2 | 50,5 |
| Добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических | 14,4 | 17,9 | 16,4 |
| Обрабатывающие производства - всего | 7,2 | 10,5 | 9,6 |
| металлургическое производство и производство готовых металлических изделий | 6,7 | 9,0 | 7,4 |
| Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования | 3,8 | 3,9 | 3,0 |
| Транспорт и связь - всего | 11,7 | 15,0 | 13,3 |
| связь | 16,5 | 18,0 | 17,5 |

Как видно из данных таблицы 2 добыча топливно-энергетических полезных ископаемых характеризуется одной из самых высоких по отраслям рентабельностью проданных товаров, работ, услуг. Вместе с тем, существуют виды экономической деятельности с более высокой рентабельностью при меньшей налоговой нагрузке (табл. 3).

² Расчет за 2006 год произведен без учета поступлений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

Таблица 3. Рентабельность проданных товаров, работ, услуг и активов организаций по некоторым видам экономической деятельности

| Вид экономической деятельности | 2006 год | | 2007 год | | 2008 год | |
|---|--|--|---|---------------------------|---|---------------------------|
| | Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), % ³ | Рентабельность активов, % ⁴ | Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), % | Рентабельность активов, % | Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), % | Рентабельность активов, % |
| Всего в том числе: | 14,0 | 9,3 | 14,3 | 10,5 | 13,0 | 5,4 |
| Добыча полезных ископаемых в том числе: | 30,9 | 16,5 | 31,5 | 16,3 | 25,4 | 10,5 |
| Добыча топливно-энергетических полезных ископаемых | 29,5 | 16,5 | 31,1 | 16,5 | 22,6 | 10,3 |
| Добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических | 41,8 | 16,3 | 33,6 | 15,2 | 49,2 | 11,7 |
| Обрабатывающие производства в том числе: | 15,9 | 15,1 | 18,4 | 14,3 | 17,1 | 8,6 |
| металлургическое производство и производство готовых металлических изделий в том числе: | 31,9 | 25,7 | 32,4 | 24,0 | 25,5 | 8,4 |
| металлургическое производство | 36,3 | 27,8 | 38,0 | 25,8 | 28,7 | 8,7 |
| Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования в том числе: | 11,5 | 9,9 | 9,5 | 8,6 | 10,8 | 5,3 |
| торговля автотранспортными средствами и мотоциклами, их техническое обслуживание и ремонт | 5,3 | 13,7 | 6,3 | 15,6 | 4,7 | 7,0 |
| оптовая торговля, включая торговлю через агентов, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами | 14,1 | 10,0 | 11,5 | 8,6 | 13,6 | 5,4 |
| розничная торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами; ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования | 4,9 | 7,3 | 4,0 | 5,8 | 3,3 | 3,7 |
| Транспорт и связь из них: | 14,3 | 5,0 | 16,3 | 6,8 | 14,2 | 5,4 |
| связь | 33,5 | 13,4 | 39,2 | 17,2 | 33,7 | 13,1 |

Нефтегазовый комплекс (добыча топливно-энергетических полезных ископаемых) является основными плательщиками специфического налога – налога на добычу полезных ископаемых (далее по тексту – НДПИ), частично формирующего соответствующий уровень налоговой нагрузки. Отраслевая специфика определяет структуру налоговых платежей (рис. 6).

³ Рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг - соотношение величины сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) от продаж и себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг. В случае если сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток) от продаж отрицательный – имеет место убыточность.

⁴ Рентабельность активов – соотношение сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) и стоимости активов организаций. В случае если сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток) отрицательный – имеет место убыточность.



Рис. 6. Структура налоговых платежей уплаченных в 2009 году организациями, занимающимися добычей сырой нефти и природного газа

При разработке налоговой политики наибольшее внимание должно уделяться именно тем налогам, на уплату которых отвлекаются наиболее значительные средства. В нефтегазовой отрасли это НДПИ, налог на прибыль организаций, НДС, налог на имущество организаций.

Степень налогового контроля по отношению к предприятиям различных отраслей неодинакова. Поэтому налоговая политика организации должна быть тем консервативнее, чем выше степень налогового контроля, и чем соответственно больше потенциальный риск обнаружения налогового правонарушения. Учитывая то, что по данным ФНС России доля нефтегазовых компаний составила более 16% от общей суммы налоговых платежей и страховых взносов на ОПС, уплаченных в 2009 году, можно говорить о повышенном внимании налоговых органов к нефтегазовому комплексу.

2. *Масштаб деятельности организации* (взаимоотношения налоговых органов с нефтегазовыми компаниями охарактеризованы как взаимоотношения с крупнейшими налогоплательщиками). Десять крупнейших компаний обеспечивают более 90% добычи нефти и газового конденсата в России (табл. 4):

Таблица 4. Добыча нефти и газового конденсата в России⁵

| Компания | 2009 год | | 2008 год | | 2009/2008 |
|-----------------|----------|-------|----------|-------|-----------|
| | млн.т. | % | млн.т. | % | % |
| Роснефть | 116,29 | 23,53 | 113,85 | 23,31 | 102,14 |
| Лукойл | 92,18 | 18,65 | 90,25 | 18,48 | 102,14 |
| ТНК-ВР | 70,24 | 14,21 | 68,79 | 14,08 | 102,11 |
| Сургутнефтегаз | 59,63 | 12,06 | 61,68 | 12,63 | 96,68 |
| Газпромнефть | 29,88 | 6,05 | 30,73 | 6,29 | 97,23 |
| Татнефть | 26,11 | 5,28 | 26,06 | 5,33 | 100,19 |
| Славнефть | 18,89 | 3,82 | 19,57 | 4,01 | 96,53 |
| Русснефть | 12,69 | 2,57 | 14,25 | 2,92 | 89,05 |
| Башнефть | 12,23 | 2,47 | 11,74 | 2,4 | 104,17 |
| Газпром | 12,03 | 2,43 | 12,72 | 2,6 | 94,58 |
| Операторы СРП | 14,78 | 2,99 | 11,98 | 2,45 | 123,37 |
| Прочие | 29,31 | 5,93 | 26,87 | 5,5 | 109,08 |
| Всего по России | 494,25 | 100 | 488,49 | 100 | 101,18 |

⁵ Мещерин А. Мобилизующая сила кризиса // Нефтегазовая Вертикаль. – 2010. - № 4. - С. 5.

Налоговые платежи крупнейших налогоплательщиков превышают 60% в общем объеме поступлений федеральных налогов и сборов по России (рис. 7). В общих результатах контрольной работы, значительную часть составляют результаты работы межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам. По итогам 1-го полугодия 2007 года доля их поступлений составила 30% в общих результатах контрольной работы (28 млрд. из 92 млрд. руб.).



Рис. 7. Доля поступлений федеральных налогов по крупнейшим налогоплательщикам⁶

Если обычное российское предприятие подвергается выездной налоговой проверке один раз в два – три года, то крупнейшие налогоплательщики – ежегодно. Налоговая политика крупнейших налогоплательщиков отличается значительным консерватизмом. В ряде спорных ситуаций менеджеры компании предпочитают уплатить налог, нежели вступать в конфронтацию с налоговыми органами. Для минимизации налоговых платежей используются в основном сложные схемы, имеющие практически безупречное юридическое оформление.

Масштаб деятельности предприятия оказывает влияние на наличие обособленных подразделений, приводящее к администрированию налогоплательщика различными налоговыми органами и к необходимости распределения налогов между субъектами РФ и муниципальными образованиями.

3. *Форма собственности хозяйствующего субъекта и источники его финансирования* (для исследуемых организаций этот фактор признан косвенным). В процессе исследования этого вопроса была установлена закономерность: организация с большей долей государственного участия реализует более консервативную налоговую политику, чем частная компания.

4. *Общая стратегия развития нефтегазовой организации* (особенность стратегии нефтегазовых компаний - вертикальная интеграция). На основе обобщения стратегий устойчивого развития, заявленных ведущими вертикально-интегрированными нефтяными компаниями России, выделены три основные стратегии:

1. Устойчивый рост (сохранение уровня) добычи нефти, в том числе за счет выхода в новые регионы, геологоразведочных работ и повышения нефтеотдачи пластов.

⁶ По данным ФНС России.

2. Развитие сектора переработки и сбыта, в том числе за счет модернизации действующих и приобретения новых нефтеперерабатывающих мощностей.

3. Развитие газового сектора, в том числе увеличение объемов утилизации попутного газа за счет строительства электростанций и освоение ресурсов природного газа.

Их реализация приводит к увеличению налога на прибыль, НДС и акцизов по нефтепродуктам.

Внешние факторы подразделены на факторы прямого и косвенного воздействия. В работе подробно рассмотрены факторы прямого воздействия: поставщики, потребители, конкуренты, акционеры и собственники, профсоюзы. Сделан вывод, что все перечисленные внешние факторы оказывают существенное влияние на элементы налоговой политики организации. Проявляется это влияние практически на всех налоговых базах. Однако, все они уступают по значимости такому внешнему фактору как государственная налоговая политика.

6. Влияние государственной налоговой политики на формирование налоговой политики нефтегазовой организации, тенденции и оценка эффективности ее реализации на федеральном и региональном уровнях.

В работе представлен подробный анализ налоговой политики государства в отношении нефтегазовой отрасли, а также дана оценка основным направлениям ее совершенствования, заложенным в государственной налоговой стратегии. В частности, доказано, что концепция НДС требует существенной доработки по следующим вопросам:

- определение "нового месторождения";
- определение доходов, относящихся к "новому месторождению";
- определение расходов, относящихся к "новому месторождению";
- меры контроля за правильностью расчета базы по НДС.

В подтверждении выводов в работе дана оценка влияния введения инновационного налогового режима для новых месторождений на эффективность проекта разработки нефтяного месторождения (табл. 5, 6).

Таблица 5. Основные технико-экономические показатели разработки месторождения при применении общего режима налогообложения

| Показатели | Значения |
|---|----------|
| Продолжительность проектного периода, лет | 43 |
| Выручка от реализации продукции, у.е. | 7 540 |
| Затраты всего, включая налоги, у.е. | 6 540 |
| в т.ч. НДС | 1 028 |
| налог на прибыль | 245 |
| Чистый доход (CF), у.е. | 1 000 |
| Чистый дисконтированный доход (NPV), у.е. | 636 |
| Индекс доходности затрат, доли ед. | 1,25 |

При применении нового налогового режима указанные показатели нефтяного месторождения будут выглядеть следующим образом (табл. 6):

Таблица 6. Основные технико-экономические показатели разработки месторождения при применении нового налогового режима для новых месторождений

| Показатели | Значения |
|--|----------|
| Выручка от реализации продукции, у.е. | 7 540 |
| Затраты всего, включая налоги, у.е. | 6 346 |
| в т.ч. НДС (с коэффициентом 0,4 к основной ставке) | 411 |
| налог на прибыль | 368 |
| НДД (20%) | 299 |
| Чистый доход (CF), у.е. | 1 194 |
| Чистый дисконтированный доход (NPV), у.е. | 760 |
| Индекс доходности затрат, доли ед. | 1,31 |

Результаты расчетов показали, что применение нового налогового режима даст положительный эффект для нефтегазовых организаций, ведущих разработку новых месторождений.

В работе также рассмотрены тенденции и дана оценка региональной налоговой политики в отношении нефтегазовых организаций на примере ХМАО-Югры, Краснодарского и Красноярского краев, Республики Саха (Якутия). Установлено, что предоставление региональных налоговых льгот по налогу на прибыль и налогу на имущество организаций для нефтяных компаний связывается, в первую очередь, с развитием основной для них деятельности либо увеличением налогооблагаемой базы.

7. Алгоритм формирования налоговой политики нефтегазовой организации, представленный в виде локального нормативного документа (табл. 7).

Таблица 7. Содержание Положения о налоговой политике нефтегазовой организации

| № п/п | Наименование раздела | Описание раздела |
|-------|---|--|
| 1 | Общие положения | Приводятся общие положения налоговой политики организации и дополнения и основные понятия (налоговая политика, налоговая тактика, налоговое планирование, налоговый учет, налоговый риск) используемые в Положении |
| 2 | Основные принципы налоговой политики | Раскрываются основные принципы налоговой политики организации: законности, обоснованности, правильного документального оформления, добросовестности, разумности, адекватности затрат, комплексной налоговой экономии, оперативности, конфиденциальности |
| 3 | Цели, задачи (направления) налоговой политики | Обозначены цель и соответствующие ей основные задачи (направления) налоговой политики организации |
| 4 | Основные методы налоговой политики | Рассмотрены основные методы налоговой политики организации (налоговое планирование, налоговый учет и др.) |
| 5 | Некоторые меры налоговой политики в отношении отдельных налогов | Раскрываются определенные меры налоговой политики организации по отдельным налогам, разработанные исходя из обязательных (объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и срок уплаты налога) и факультативных (налоговые льготы и основания для их применения, порядок возмещения налога, отчетный период, получатель налога) элементов налога |
| 6 | Оценка эффективности налоговой политики и налоговых рисков | Представлено краткое описание элементов данного завершающего этапа формирования и реализации налоговой политики организации |
| 7 | Заключительные положения | Определены порядок изменения, дополнения и развития Положения. Возложен контроль за выполнением Положения |

В исследовании даны рекомендации по формированию эффективной налоговой политики нефтегазовой организации по основным налогам (НДПИ, налог на прибыль организаций, НДС, налог на имущество организаций), исходя из структуры налоговых платежей. При этом, в первую очередь, учитывалось, что налог имеет свою логику построения, определяемую совокупностью взаимосвязанных элементов, как обязательных, так факультативных и вспомогательных. При формировании налоговой политики нефтегазовой организации проанализировано, каким образом возможно воздействовать на указанные элементы.

Дополнительно рассмотрены юридические, экономические, структурные аспекты формирования эффективной политики в вертикально интегрированной нефтегазовой организации. Важную роль в налоговом управлении интегрированной группы играет налоговая экспертиза, которая должна проводиться по следующим направлениям:

- экспертиза структуры группы;
- экспертиза крупных сделок;
- экспертиза учетных политик.

Главной целью налогового управления интегрированной группы должно быть использование всех ее преимуществ для снижения налоговой нагрузки.

8. Методика оценки эффективности налоговой политики нефтегазовой организации. Выделены элементы оценки эффективности налоговой политики нефтегазовой организации, как заключающего этапа ее формирования:

- сравнение фактических данных с плановыми показателями, определение величин отклонений, выявление и анализ их причин, установление максимально допустимых размеров отклонений;
- разработка системы показателей, позволяющих определить эффективность применяемых методов налоговой политики, а также степень воздействия на результативные финансовые характеристики организации;
- корректировка действующей налоговой политики, принятие решений об отказе от нерезультативных методов и разработке новых.

Выявлены причины отклонений налоговых показателей от заданного уровня. Они классифицированы на внешние и внутренние. Даны рекомендации по анализу причин установленных отклонений.

Предложены абсолютные и относительные показатели оценки эффективности налоговой политики нефтегазовой организации в зависимости от выбранной модели и методов ее формирования. В качестве основного показателя выбран показатель налоговой нагрузки. Рассмотрен порядок расчета общих показателей налоговой нагрузки (общее налоговое бремя, налоговоемкость реализуемой продукции, коэффициент денежного изъятия при уплате налогов, коэффициент тяжести налогового бремени, коэффициент эффективности налогообложения, показатель рациональности налоговой политики); частных показателей налоговой нагрузки (коэффициент налогообложения цены, коэффициент налогообложения затрат, коэффициент налогообложения прибыли); показателей, характеризующих эффективность использования налоговых льгот (коэффициент льготного налогообложения, коэффициент эффек-

тивности льготирования, коэффициент льготного инвестирования, коэффициент налоговой эффективности региона, коэффициент реальной доходности).

Предложенная методика была опробована на материалах исследуемой нефтегазовой организации (табл. 8, 9).

Таблица 8. Результаты расчета общих и частных показателей налоговой нагрузки по отдельной нефтегазовой организации

| Общие и частные показатели налоговой нагрузки (без учета таможенных платежей) | Год | | |
|--|------|------|-------|
| | 2007 | 2008 | 2009 |
| Общие налоговое бремя (ОНБ) | 0,45 | 0,69 | 0,54 |
| Налогомкость реализуемой продукции (НРП) | 0,34 | 0,48 | 0,33 |
| Коэффициент тяжести налогового бремени (КТНБ) | 0,70 | 0,65 | 0,60 |
| Коэффициент эффективности налогообложения (КЭН) | 0,44 | 0,55 | 0,71 |
| Коэффициент налогообложения цены (К _{НЦ}) | 0,00 | 0,00 | -0,02 |
| Коэффициент налогообложения затрат (К _{НЗ}) | 0,40 | 0,53 | 0,41 |
| Коэффициент налогообложения прибыли (К _{НП}) | 0,29 | 0,28 | 0,23 |

Таблица 9. Значения коэффициента льготного налогообложения по отдельной нефтегазовой организации

| Наименование налога | Год | | |
|---|-------|-------|-------|
| | 2007 | 2008 | 2009 |
| НДПИ по нефти | 0,008 | 0,029 | 0,073 |
| Налог на прибыль организаций | 0,151 | 0,147 | 0,221 |
| Налог на имущество организаций | 0,428 | 0,076 | 0,110 |
| в т.ч. без учета льготы, отмененной с 2008 года | 0,061 | 0,076 | 0,110 |

Результаты апробации показали, что методика позволяет определять эффективность налоговой политики и выявлять рациональность действий по ее дальнейшему совершенствованию.

9. Оценка налоговых рисков реализации налоговой политики нефтегазовой организации по критериям, установленным ФНС России, и методика качественной оценки налоговых рисков.

Установлено, что для нефтегазовых организаций, являющихся в основном крупнейшими налогоплательщиками, набор критериев, рекомендованных ФНС России, для оценки вероятности оказаться в качестве объекта для проведения выездных налоговых проверок не подлежит использованию, т.к. не является определяющим, а служит скорее для оценки общего уровня налогового риска (табл. 10).

Таблица 10. Удельный вес критериев налогового риска и оценка риска по каждому критерию по отдельной нефтегазовой организации

| Критерий | K1 | K2 | K3 | K4 | K5 | K6 | K7 | K8 | K9 | K10 | K11.1 | K11.2 | K12 | Итого |
|-----------------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|-----|-------|-------|-----|-------|
| Удельный вес, % | 20 | 10 | 10 | 10 | 10 | | | 10 | 10 | | 5 | 5 | 10 | 100 |
| 2006 год | 20 | 0 | 10 | 0 | 0 | | | 0 | 0 | | 0 | 5 | 0 | 35 |
| 2007 год | 0 | 0 | 10 | 0 | 0 | | | 0 | 0 | | 0 | 5 | 0 | 15 |
| 2008 год | 0 | 0 | 10 | 0 | 0 | | | 0 | 0 | | 0 | 0 | 0 | 10 |

Предложена методика качественной оценки налоговых рисков. Для идентификации и оценки налоговых рисков необходимо результаты действий (бездей-

ствия) налогоплательщика соотносить с результатами действий (бездействия) государственных органов и (или) органов местного самоуправления. Данные результаты могут носить как реализованный, так и планируемый (предполагаемый) характер. Предложена условная шкала оценки экспертами возможных налоговых рисков в результате действий (бездействия) налогоплательщика, квалифицируя их как высокие, средние или низкие (рис. 8), в соответствии со следующими критериями:

- высокий риск – требования налогового законодательства, по мнению экспертов, нарушены, а позиция Минфина России и (или) налоговых органов достаточно обоснованна и неблагоприятна для налогоплательщика (отрезок 3); арбитражная практика отсутствует (отрезок 5) либо сложилась не в пользу налогоплательщика (отрезок 6);

- средний риск – требования налогового законодательства, по мнению экспертов, не нарушены, но позиция Минфина России и (или) налоговых органов неблагоприятна для налогоплательщика (отрезок 2); арбитражная практика отсутствует либо позиция судов неоднозначна (отрезок 5).

- низкий риск – требования налогового законодательства, по мнению экспертов, не нарушены (отрезки 1 и 2); позиция Минфина России и (или) налоговых органов неблагоприятна для налогоплательщика (отрезок 2), неоднозначна или отсутствует (отрезок 1), но арбитражная практика сложилась в пользу налогоплательщика (отрезок 4).

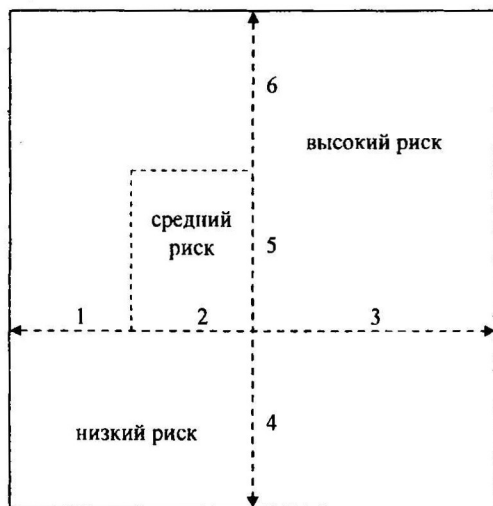


Рис. 8. Квалификация налоговых рисков нефтегазовой организации

Предложенная методика апробирована на материалах исследуемой организации. Она позволяет не только ранжировать риски по уровню их существенности, но и создает условия профилактики их возникновения.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК

1. Заика, В.С. Нелинейный метод начисления амортизации: быть или не быть? [Текст] / В.С.Заика // *Налоги и налогообложение*. - 2010. - № 8. - С. 31-37. - 0,6 п.л.
2. Заика, В.С. Понятие налоговой политики организации в системе категорий финансового менеджмента [Текст] / В.С.Заика // *Налоговая политика и практика*. - 2010. - № 11/1. - С. 3-6. - 0,4 п.л.
3. Заика, В.С. Проблемы и направления совершенствования налогообложения нефтедобычи [Текст] / В.С.Заика // *Экономические науки*. - 2010. - № 69. - С. 180-184. - 0,4 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях

4. Заика, В.С. Внутренние факторы, определяющие налоговую политику нефтегазовых организаций [Текст] / В.С.Заика // *Актуальные проблемы экономики, социологии и права в современных условиях*. 7-ая Международная научно-практическая конференция, г. Пятигорск, 08-09 октября 2010 года. – Пятигорск: Издательство МАФТ, 2010. - С. 117-121. - 0,3 п.л.
5. Заика, В.С. Классификация методов корпоративного налогового планирования и оптимизации налоговых платежей [Текст] / В.С.Заика // *Современные проблемы гуманитарных и естественных наук: материалы IV Международной научно-практической конференции 18-20 октября 2010 года: Москва, 2010*. - С. 118-121. - 0,2 п.л.
6. Заика, В.С. Методы умеренной налоговой политики организации [Текст] / В.С.Заика // *Развитие экономических систем: экономика, финансы, налогообложение и бухгалтерский учет: сб. науч. тр. Вып. 4 / отв. ред. А.С.Каратаев; Сургут. гос. ун-т ХМАО-Югры*. - Сургут: ИЦ СурГУ, 2010. - С. 50-57. - 0,5 п.л.
7. Заика, В.С. Налоговые риски: понятие, идентификация и методика оценки [Текст] / В.С.Заика // *Интеллектуальный потенциал XXI века: ступени познания: сборник материалов III Международной студенческой научно-практической конференции / под общей ред. С.С. Чернова*. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2010. – С. 225-230. - 0,3 п.л.
8. Заика, В.С. Перспективы введения в РФ инновационного "налогового режима для новых месторождений нефти" и оценка его влияния на эффективность проекта разработки нефтяного месторождения [Текст] / В.С.Заика // *Развитие современного инновационного общества (экономические, социальные, философские, правовые тенденции): материалы Международной научно-практической конференции (4 октября 2010 г.). В 4-х частях. – Ч. 2 / Отв. ред. В.И. Долгий*. – Саратов: ООО «Изд-во КУБиК», 2010. - С. 72-75. - 0,2 п.л.
9. Заика, В.С. Принципы формирования налоговой политики организации [Текст] / В.С.Заика // *Актуальные вопросы экономических наук: сборник материалов XV Международной научно-практической конференции / под общей ред. С.С. Чернова*. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2010. - С. 236-241. - 0,3 п.л.
10. Заика, В.С. Этапы формирования налоговой политики организации [Текст] / В.С.Заика // *Развитие экономических систем: экономика, финансы, налогообложение и бухгалтерский учет: сб. науч. тр. Вып. 4 / отв. ред. А.С.Каратаев; Сургут. гос. ун-т ХМАО-Югры*. - Сургут: ИЦ СурГУ, 2010. - С. 57-65. - 0,5 п.л.

10 2